

L'ARCHITECTURE DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION : UNE ANALYSE DU RAPPORT ENTRE LES BUDGETS ET LES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE

Christophe GERMAIN

Enseignant-chercheur en Contrôle de Gestion

Audencia Nantes. Ecole de Management

8, route de la jonelière,

BP 31 222

44 312 NANTES cedex 3

E-mail : cgermain@audencia.com,

Résumé :

La recherche s'intéresse aux relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. En théorie, deux hypothèses peuvent être envisagées pour analyser ces relations. Les budgets et les systèmes de mesure de la performance peuvent se positionner de façon concurrente les uns par rapport aux autres (logique de substitution) ou bien ne pas s'opposer et proposer un schéma de contrôle plus large (logique de complémentarité). Les résultats d'une enquête réalisée auprès d'un échantillon de 79 grandes entreprises montrent que les deux outils interagissent et qu'il existe une concurrence dans la façon dont ils sont mis en œuvre au sein du système de contrôle de gestion des entreprises.

Mots clés: budgets, systèmes de mesure de la performance, systèmes de contrôle de gestion.

Abstract :

The paper examines the relationship between performance measurement systems (PMS) and budgeting systems. Regarding management control literature, two hypotheses may be stated to study the interactions between these two tools. On the one hand, it may be expected that budget and PMS are concurrent and that their features depend on the manner in which the two systems interact. On the other hand, it may be postulated that the two systems are complementary. From the results of an empirical research based on a postal survey of 79 companies our findings suggest that budgeting system and PMS are in competition inside management control system.

Key words: budgets, performance measurement systems, management control systems.

L'évolution des systèmes de contrôle de gestion s'est traduite, ces dernières années, par la diffusion des systèmes de mesure de la performance et la remise en cause des budgets. Les publications sur ces deux phénomènes ont été nombreuses. Le tableau de bord et le balanced scorecard ont été décrits au plan instrumental et théorique (Lebas, 1994 ; Kaplan et Norton, 1996 ; Norreklit, 2000 ; Malo, 2000 ; Choffel et Meyssonier, 2005 ; Poincelot et Wegmann, 2005), comparés (Epstein et Manzoni, 1997 ; Mendoza et Zrihen, 1999a ; Bessire, 2000 ; Bourguignon et al., 2002), et les pratiques des entreprises les concernant ont été largement étudiées (Gray et Pesqueux, 1993 ; Ponssard et Saulpic, 2000 ; Hoque et James, 2000 ; Oriot et Misiaszek, 2001 ; Ittner et al. 2003 ; Bescos et Cauvin, 2004 ; Germain, 2005). Dans le même temps, de nombreuses recherches ont souligné l'incapacité du budget à assumer un certain nombre de rôles qui lui sont théoriquement attribués (Parker, 1979 ; Bunce et al., 1995 ; Hope et Fraser, 1999), notamment lorsque l'outil est mis en œuvre dans des environnements instables et incertains (Berland, 2001 ; Bescos et al., 2004). En revanche, peu de travaux se sont intéressés à l'interaction entre les deux phénomènes alors qu'ils sont apparemment liés puisque la « redécouverte » du tableau de bord et l'apparition du balanced scorecard trouvent leur origine dans les lacunes des outils classiques du contrôle de gestion et tout particulièrement dans celles de la technique budgétaire (Chiapello et Delmond, 1994). Cette problématique s'inscrit dans le champ théorique de la conception des systèmes de contrôle.

Le contrôle qui peut être défini comme « *le processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément* » (Hofstede, 1967) comporte plusieurs modalités d'exercice comme l'indiquent les nombreuses typologies qui ont inventorié et décrit les différentes formes qu'il peut prendre (Chiapello, 1996). La problématique de l'articulation des différents modes de contrôle qui coexistent dans une organisation est une des problématiques majeures de la recherche en contrôle (Otley, 1980 ; Ginsberg, 1980 ; Flamholtz, 1983 ; Daft et Macintosh, 1984 ; Emmanuel et al., 1985 ; Burlaud, 2000). Cette problématique se pose à l'échelle du contrôle organisationnel en terme d'interaction entre les éléments de contrôle formel et les processus de contrôle informel (Guibert et Dupuy, 1997 ; Bouquin, 2001), mais également pour le contrôle de gestion (Flamholtz, 1983 ; de Montgolfier, 1993). Dans ce dernier cas, l'enjeu de la conception du système de contrôle de gestion consiste à définir les rôles respectifs des outils de contrôle de gestion en tenant compte des complémentarités et des différences de chacun de façon à ce que l'ensemble soit cohérent et qu'il produise le niveau et la forme de contrôle attendus par l'organisation et le contexte dans lequel celle-ci évolue (Flamholtz, 1983). L'existence de liens entre les outils fait que la transformation ou l'introduction de l'un d'eux devraient influencer les autres. Au regard de la littérature, deux hypothèses contradictoires peuvent néanmoins être envisagées, au plan théorique, quant à la manière dont les différents éléments du système évoluent les uns par rapport aux autres (Guibert et Dupuy, 1997 ; Choffel et Meyssonier, 2005). La première suggère l'existence de complémentarités entre les outils. La seconde, à l'inverse, repose sur l'idée que la reconfiguration du système s'opère via des mécanismes de substitution.

L'objectif de la recherche est d'évaluer dans quelle mesure et sous quelle forme l'une ou l'autre de ces deux hypothèses s'impose dans les rapports qu'entretiennent les budgets et les systèmes de mesure de la performance. Les résultats d'une enquête réalisée auprès de 79 entreprises montrent que l'usage et certaines caractéristiques instrumentales des budgets et des systèmes de mesure de la performance sont significativement liées et s'opposent, et donc

que les deux types d'outils se positionnent de façon concurrentielle l'un par rapport à l'autre au sein du système de contrôle de gestion.

L'article se subdivise en trois sections. La problématique et les hypothèses de la recherche sont tout d'abord présentées. La méthodologie est décrite dans un second temps. La troisième partie présente les résultats et les commente.

1. L'ANALYSE DU RAPPORT ENTRE LES BUDGETS ET LES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE

Les systèmes de mesure de la performance sont souvent définis dans la littérature par opposition aux budgets et présentés comme des systèmes pouvant pallier les déficiences de ces derniers (Chiapello et Delmond, 1994 ; Mendoza et al., 1999). Au regard de la diffusion croissante des tableaux de bord et des balanced scorecard, on pourrait s'attendre à ce que les pratiques budgétaires des entreprises évoluent. Or, de nombreuses études empiriques montrent globalement que ce n'est pas le cas (Jordan, 1998, Ekholm et Wallin, 2000) et que le budget est toujours considéré comme indispensable, notamment pour ce qui relève de ses « rôles humains » (Gignon-Marconnet, 2003). Le constat interpelle, sachant que deux hypothèses peuvent être envisagées, au regard de la littérature, pour analyser les relations entre les deux outils.

1.1. La remise en cause des budgets et la diffusion des systèmes de mesure de la performance

Le budget, qui dans la conception classique du contrôle de gestion correspond à « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels* » (Bouquin, 2001), a été très critiqué ces dernières années. Dès 1994 par exemple en France, la DFCG (l'Association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) sur la base d'une enquête réalisée avec le cabinet KPMG, s'interrogeait sur les insuffisances de l'outil (DFCG, 1994). Quasiment dans le même temps, le CAM-I organisait une vaste réflexion à l'échelle internationale pour trouver les moyens de dépasser l'approche budgétaire traditionnelle et formulait des propositions résumées dans une approche intitulée « Beyond Budgeting (Au-delà du budget) ». En résumé, il est reproché au budget de ne plus pouvoir répondre aujourd'hui aux attentes des entreprises confrontées à un environnement complexe et incertain. A la critique déjà ancienne et récurrente dénonçant la lourdeur, la complexité, la longueur du processus budgétaire (Schmidt, 1992 ; Jordan, 1998 ; Hope et Fraser, 1999), sont venus s'ajouter d'autres contestations liées cette fois-ci aux fonctions mêmes du budget (Gervais et Thénet, 1998 ; Hope et Fraser, 2000 ; Jensen, 2001). Ainsi d'une manière générale, il est reconnu aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le faire évoluer et de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux enjeux actuels des entreprises.

C'est en grande partie pour répondre à ce besoin que les systèmes de mesure de la performance se sont développés. Ces systèmes qui se déclinent sous la forme de tableaux de bord ou de balanced scorecard pour les versions les plus répandues, et qui se rejoignent sur un objectif commun consistant à : « *traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un*

ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996), possèdent en effet des attributs qui les destinent à assumer certaines fonctions que les budgets ne sont plus en mesure de remplir. La question se pose de savoir, dès lors, quels rapports entretiennent les deux outils au sein du système de contrôle de gestion des entreprises, sachant que deux cas de figure peuvent être envisagés. Selon un processus décrit par certains auteurs (Flamholtz, 1983) et constaté pour certaines composantes informelle et formelle du contrôle (Guibert et Dupuy, 1997), les systèmes de mesure de la performance et les budgets peuvent s'avérer complémentaires, ne pas entrer en concurrence et conserver leurs caractéristiques respectives en proposant au final un schéma de contrôle plus large et plus varié. Il peut y avoir à l'inverse une opposition entre les deux outils qui se traduirait, comme le laisse supposer la littérature sur le tableau de bord ou le balanced scorecard, par un transfert de certaines fonctions des budgets vers les systèmes de mesure de la performance, et donc vraisemblablement par une transformation des caractéristiques de l'outil budgétaire dans les entreprises qui disposent de systèmes de mesure de la performance.

1.2. L'hypothèse de complémentarité

L'hypothèse de complémentarité repose sur l'idée générale que l'enjeu du pilotage de l'organisation consiste à établir une cohérence entre les représentations structurelles et informationnelles formelles créées par l'organisation et les représentations informelles qui résultent des relations implicites que les individus établissent entre eux (Guibert et Dupuy, 1995). Guibert et Dupuy (1997) ont par exemple analysé, dans le cadre d'une étude de la relation client-fournisseur interentreprises, dans quelle mesure ce principe pouvait contribuer à la cohésion de l'organisation. Les résultats de leur recherche montrent que la complémentarité entre les composantes formelles et informelles du contrôle favorise la cohésion de l'organisation parce qu'elle exerce un effet bénéfique sur le climat de confiance. L'un des enseignements majeurs de la recherche est qu'il appartient donc aux managers d'identifier les méthodes de gestion qui permettront d'optimiser le rapport entre les éléments formels et informels du contrôle. Cette remarque rejoint les propos de Bouquin (2001) qui juge essentiel que le contrôle formel défini par l'organisation soit cohérent avec le contrôle informel pour obtenir auprès des individus la légitimité nécessaire à son efficacité.

La thèse est identique pour ce qui relève plus particulièrement de la conception des systèmes de contrôle de gestion. Burlaud (2000) fait remarquer par exemple que les différentes formes de contrôle de la gestion généralement mises en œuvre simultanément dans une organisation doivent être « gérées » de façon à ce que « les proportions du mélange » varient et soient adaptées en fonction des besoins et contraintes de l'entreprise. Le principe de la complémentarité pour le contrôle de gestion se fonde sur l'idée que les trois processus de contrôle que sont : la finalisation des actions, le pilotage de la performance, l'évaluation des résultats (Bouquin, 2001) sont associés à des outils qui, parce qu'ils ont été conçus a priori pour remplir des rôles différents, se structurent les uns par rapport aux autres de façon complémentaire, et selon une architecture qui peut varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet des contingences qui s'exercent sur les organisations. De nombreux auteurs ont développé cette approche en considérant le contrôle de gestion comme un « package » (Daft et Macintosh, 1984) coordonné et intégré (Otley, 1980 ; Ginsberg, 1980 ; Flamholtz, 1983 ; Daft et Macintosh, 1984 ; Emmanuel et al., 1985 ; Abernethy and Chua, 1996; Burlaud, 2000). Bouquin souligne ainsi pour ce qui concerne le processus de pilotage qu'il est important de

situer les complémentarités et les distinctions entre les notions de contrôle budgétaire, de tableau de bord, de reporting et de mesure de la performance (Bouquin, 2001). Pour Flamholtz (1979, 1983), un système de contrôle de gestion dans sa configuration la plus aboutie est constitué de quatre éléments : un système de planification qui définit les objectifs en relation avec la stratégie, une structure qui fixe les responsabilités opérationnelles, un système de mesure de la performance qui permet de suivre le degré de réalisation des objectifs et de prendre d'éventuelles mesures correctives, et enfin un système d'évaluation et de récompenses en liaison avec les résultats obtenus. Flamholtz avance ainsi l'hypothèse que l'effet global produit par le système augmente au fur et à mesure que ces éléments s'additionnent. Enfin, dans le débat qui oppose aujourd'hui les systèmes de mesure de la performance aux budgets, plusieurs auteurs soutiennent l'idée que le balanced scorecard ou le tableau de bord ne peuvent pas se substituer aux budgets et qu'il convient plutôt de rechercher les complémentarités entre les outils (Mendoza et Zrihen, 1999b ; Méric, 2003).

Au regard de l'ensemble de littérature à laquelle il vient d'être fait référence, il peut être présumé que le principe de la complémentarité s'applique à la relation entre les systèmes de mesure de la performance et les budgets. Selon cette hypothèse, on ne devrait pas constater d'opposition entre l'usage ou les caractéristiques des deux outils, ceux-ci étant mis en œuvre simultanément avec leurs caractéristiques intrinsèques originelles.

1.1. L'hypothèse de substitution

L'hypothèse de substitution peut quant à elle être envisagée au regard de la littérature et des travaux empiriques qui suggèrent que les systèmes de mesure de la performance peuvent remplir des fonctions que les budgets ne sont plus aujourd'hui en mesure d'assumer (cf. tableau 1).

Les critiques adressées au budget peuvent être résumées en cinq points principaux. Il est reproché au budget de ne plus être suffisamment fiable pour prévoir les équilibres financiers (Berland, 2001 ; Jensen, 2001), d'être déficient dans l'orientation des comportements (Parker, 1979 ; Hope et Fraser, 1999 ; Guizani et Brunhes-Faure, 2002), d'être déconnecté de la stratégie (Mintzberg, 1994 ; Bunce et al., 1995), d'être incompatible avec les nouvelles logiques de coordination transversale des entreprises (Bunce et al. 1995) et enfin de ne pas être en mesure d'évaluer la performance dans sa globalité (Chiapello et Delmond, 1994). Or, de nombreux travaux empiriques montrent que les systèmes de mesure de la performance présentent les caractéristiques pour pallier la majorité de ces déficiences.

Plusieurs recherches indiquent ainsi que l'utilisation des systèmes de mesure de la performance influence favorablement le comportement des individus au plan de la motivation (Malina et Selto, 2001), du développement des compétences (Hall, 2004) et de la prise d'initiatives (Said et al., 2003). Il est reconnu également que ces systèmes s'adaptent mieux aux stratégies qualifiées de différenciation que les budgets (Shank et Govindarajan, 1993), notamment lorsque ces stratégies sont basées sur l'innovation et le développement de nouveaux produits (Gosselin et Dubé, 2002). Par ailleurs, bien que leur déploiement relève de schémas différents, le tableau de bord et le balanced scorecard sont élaborés, non pas sur la base d'un découpage fonctionnel de l'entreprise, mais de façon à suivre les liens de causalité qui permettront d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise. Cet objectif est particulièrement mis en avant par Kaplan et Norton dans leur dernier ouvrage (Kaplan et Norton, 2000). Il fait également partie des principes de construction du tableau de bord (de

Guerny et al., 1986 ; Mendoza et al.,1999). Enfin, l'intégration de critères non financiers pour évaluer et piloter la performance permet aux systèmes de mesure de la performance de représenter la performance sous différentes formes, en complément des représentations financières classiques (Banker, Potter & Srinivisan, 2000; Saïd et al., 2003; Bescos et Cauvin, 2004 ; Hoque, 2005), ce à quoi le budget ne peut pas prétendre.

Tous ces éléments laissent donc penser que les tableaux de bord ou les balanced scorecard sont susceptibles de concurrencer les budgets. Dans ce cas, on peut s'attendre à la présence d'interactions entre les deux outils, et au fait que le développement de systèmes de mesure de la performance influence les caractéristiques des budgets. Il s'agit là de la seconde hypothèse de la recherche.

Tableau 1- Synthèse des conclusions qui plaident pour l'hypothèse de substitution entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance

PRINCIPALES FONCTIONS	LIMITES des BUDGETS	APPORTS des SYSTEMES de MESURE de la PERFORMANCE (SMP)
Prévision et gestion des équilibres financiers (prévisions financières, gestion des flux de trésorerie, contrôle des coûts et des marges, allocations des ressources)	Les prévisions budgétaires deviennent peu fiables dans des environnements instables (Berland, 2001). Les prévisions sont biaisées par les manipulations (Jensen, 2001)	Les SMP n'interviennent pas (ou très peu) sur cette fonction.
Orientation des comportements (contractualisation des engagements, motivation et responsabilisation des individus, développement de l'apprentissage organisationnel).	Le budget est un frein à l'innovation (Guizani et Brunhes-Faure, 2002). Le manque de souplesse du budget démotive les individus (Hope & Fraser, 1999). Les responsables budgétaires ont peu d'influence sur leurs budgets (Parker, 1979).	L'utilisation des SMP influence favorablement le comportement des individus au plan de la motivation (Malina et Selto, 2001), du développement des compétences (Hall, 2004) et de la prise d'initiatives (Saïd et al., 2003)
Mise en œuvre de la stratégie (traduction des plans opérationnels en objectifs annuels)	Les budgets sont le plus souvent déconnectés de la stratégie (Mintzberg, 1994). La fréquence du reporting incite les individus à adopter des raisonnements à court terme (Bunce et al., 1995).	Les SMP sont particulièrement adaptés aux stratégies qualifiées de différenciation (Shank et Govindarajan, 1993), notamment celles basées sur l'innovation (Gosselin et Dubé, 2002)
Coordination des actions (délégation des responsabilités, cohérence des activités, relations entre les actions, etc...)	Les budgets reposent sur un découpage fonctionnel de l'entreprise peu compatible avec les approches transversales (Bunce & al., 1995).	Les SMP permettent de suivre les enchaînements des liens de causalité aboutissant à la performance, que ce soit dans le cas du balanced scorecard (Kaplan et Norton, 1996, 2000) ou dans celui du tableau de bord (de Guerny et al., 1993 ; Mendoza et al., 1999).
Mesure et pilotage de la performance (évaluation des résultats, anticipation des résultats futurs).	Le budget attire l'attention sur les écarts au détriment de l'analyse de la performance des variables clés de gestion. Il est peu adapté aux problématiques opérationnelles (Chiapello et Delmond, 1994).	Les SMP permettent une approche multidimensionnelle de la performance (ex: les 4 dimensions du balanced scorecard, Kaplan et Norton, 1996). Il a été démontré qu'il existait des liens de causalité entre les éléments de performance non financière et les résultats financiers (Banker, Potter et Srinivisan, 2000; Saïd et al., 2003; Bescos et Cauvin, 2004 ; Hoque, 2005).

2. LA METHODOLOGIE

Pour tester les hypothèses de la recherche, une étude empirique a été réalisée auprès d'un échantillon de grandes entreprises implantées en France.

2.1. Le recueil des données

Les données de terrain ont été collectées par l'intermédiaire d'un questionnaire. Ce questionnaire a été élaboré, puis testé auprès d'experts en contrôle de gestion (10 enseignants en contrôle de gestion et 10 contrôleurs de gestion) avant d'être administré par voie postale à 400 contrôleurs de gestion. Le questionnaire comportait 3 parties. La première était destinée à recueillir des informations générales sur l'entreprise (effectifs, structure du capital, secteur d'activités, stratégie, environnement). La seconde comportait des questions sur les attributs et l'utilisation des budgets. La troisième enfin était destinée à collecter des informations sur les tableaux de bord ou les balanced scorecard utilisés par les entreprises.

Pour s'assurer d'un niveau satisfaisant de participation à l'enquête, les contrôleurs de gestion interrogés ont été choisis en fonction de l'origine de leurs diplômes. Ce sont des diplômés de l'institution à laquelle appartient l'auteur. 83 questionnaires ont été retournés (taux de réponse de 20,75 %). 79 d'entre eux se sont avérés exploitables. Au sein de l'échantillon, les entreprises industrielles sont les plus représentées (57%). Viennent ensuite par niveau de représentativité, les entreprises de services (24%), puis les entreprises commerciales (19%).

2.2. Les modalités d'observation des budgets et des systèmes de mesure de la performance

Les caractéristiques des budgets et des systèmes de mesure de la performance qui ont été observées sont celles qui ont le plus souvent fait l'objet de recherches.

2.2.1. Les budgets

En référence à des publications antérieures (Hofstede, 1967 ; Hopwood, 1972 ; Merchant, 1981 ; Merchant et Manzioni, 1989 ; Ezzamel, 1990 ; Shields et Shields, 1998 ; Sponem, Jensen, 2001 ; Gignon-Marconnet, 2003), les caractéristiques budgétaires qui ont été observées dans la recherche sont les suivantes : la participation budgétaire, le degré de détail du budget, la difficulté d'atteinte des objectifs budgétaires, la rigidité du budget, l'évaluation de la performance par les budgets, les incitations financières associées aux budgets.

La participation au processus budgétaire est considérée comme un facteur important de motivation. Elle joue donc un rôle prépondérant sur les comportements sachant qu'il est reconnu que les responsables budgétaires ont d'autant plus tendance à accepter les objectifs budgétaires qui leur sont assignés qu'ils ont participé à leur définition (Hofstede, 1967). Pour évaluer cette variable, la question suivante est posée : dans quelle mesure les responsables

budgétaires participent-ils à la détermination de leurs objectifs budgétaires ? Cinq modalités de réponse sont proposées allant de 1. Très faiblement, les objectifs budgétaires sont imposés par la hiérarchie à, 5. Très fortement, les responsables budgétaires fixent eux-mêmes leurs objectifs budgétaires de façon autonome.

Le degré de détail du budget, comme le fait remarquer Sponem (2002), est à rapprocher du niveau de liberté accordé aux opérationnels pour exécuter leurs budgets. Un degré de détail faible facilite la décentralisation et laisse une certaine autonomie d'action aux opérationnels, alors qu'à l'inverse un degré de détail élevé réduit la latitude des responsables qui sont cantonnés à un rôle d'exécutant. La question posée pour mesurer cette caractéristique est la suivante : Dans quelle mesure les budgets sont-ils détaillés ? Les modalités de réponse s'échelonnent entre 1. Très faiblement, seuls les grands postes de revenus et de dépenses sont budgétés et, 5. Très fortement, la nomenclature budgétaire est très détaillée.

Au même titre que la participation au processus budgétaire, le niveau de difficulté associé à aux objectifs budgétaires joue un rôle dans la motivation des individus (Kenis, 1979 ; Hofstede, 1967). Les objectifs budgétaires peuvent être situés entre deux extrêmes en termes de difficultés : de faciles à atteindre à irréalisables. De nombreux auteurs se sont attachés à rechercher le niveau de difficulté qui optimiserait la motivation des individus. C'est le cas par exemple de Merchant et Manzoni (1989) qui montrent que pour être motivant, un budget doit, tout en ayant des objectifs élevés, être réalisable. Hofstede (1967) parvient sensiblement au même constat. Les participants à l'enquête ont indiqué sur une échelle de Likert allant de 1. Très faciles à atteindre à 5. Très difficiles à atteindre, la mesure dans laquelle les objectifs budgétaires fixés étaient réalisables.

La possibilité de procéder ou non à des modifications des prévisions budgétaires en cours d'année est révélatrice du niveau de rigidité du budget. Ce point est d'ailleurs au centre des préoccupations des tenants de l'approche « Beyond Budget » qui préconisent de recourir à des budgets glissants qui permettent de réactualiser les budgets en cours d'année (Hope et Fraser, 2000). Pour évaluer les pratiques des entreprises sur ce point, il est demandé aux répondants d'indiquer quelle est la fréquence des réactualisations budgétaires. Cinq modalités de réponse sont proposées : pas de réactualisations (1), semestrielle (2), trimestrielle (3), mensuelle (4), hebdomadaire (5).

L'utilisation des résultats budgétaires pour mesurer de la performance a fait l'objet de nombreuses recherches. On peut citer notamment la recherche d'Hopwood (1972) parce qu'elle est à l'origine du courant anglo-saxon de la « Reliance on Accounting Performance Measures (RAPM) » qui a engendré une grande quantité de publications. Dans son étude Hopwood définit trois styles d'évaluation de la performance, selon que ceux-ci sont fortement (« budget constrained »), moyennement (« profit conscious ») ou faiblement (« non-accounting ») centrés sur les données budgétaires. Pour mesurer cette variable la question suivante a été posée : dans quelle mesure les résultats budgétaires sont-ils pris en compte pour évaluer la performance des individus. Une échelle de Likert allant de 1. Très faiblement, ils ne jouent aucun rôle dans l'évaluation à, 5. Très fortement, l'évaluation de la performance est exclusivement basée sur les résultats budgétaires a été utilisée pour recueillir les réponses des contrôleurs de gestion.

La dernière caractéristique des budgets observée dans la recherche peut être reliée à la précédente. Il s'agit du fait que les résultats budgétaires obtenus par les responsables puissent ou non donner lieu à des primes financières. Il a été demandé aux contrôleurs de gestion d'indiquer sur une échelle de Likert allant de 1. Jamais à 5. Systématiquement, dans quelle mesure l'atteinte des objectifs budgétaires donnaient lieu à des récompenses financières.

2.2.2. Les systèmes de mesure de la performance

Les attributs des systèmes de mesure de la performance analysés dans la recherche ont été choisis à partir d'une revue de la littérature. Sont ainsi observés : la fréquence de parution des systèmes de mesure de la performance, leur degré de décentralisation, les axes de mesure de la performance couverts par les indicateurs. L'observation s'applique tout autant au tableau de bord, qu'au balanced scorecard.

La capacité à anticiper les résultats et donc à promouvoir la réactivité est l'un des atouts majeurs des systèmes de mesure de la performance (Chiapello et Delmond, 1994 ; Kaplan, 1996). Ceci implique que ces systèmes soient diffusés et actualisés fréquemment. Cet attribut est mesuré dans la recherche en demandant aux répondants d'indiquer quelle est la fréquence d'édition des systèmes de mesure de la performance. Cinq modalités de réponse ont été proposées : semestrielle (1), trimestrielle (2), mensuelle (3), hebdomadaire (4), quotidienne (5).

Grâce à la diversité de leurs indicateurs, les systèmes de mesure de la performance peuvent couvrir plusieurs dimensions de la performance (Malina et Selto, 2001 ; Ittner et al., 2003). Cette caractéristique est implicite dans le cas du tableau de bord. Elle est en revanche particulièrement saillante dans celui du balanced scorecard puisqu'elle structure l'outil en l'orientant a priori vers quatre axes d'analyse : la performance financière, les clients, les processus internes, l'innovation et l'apprentissage (Kaplan et Norton, 1996). Pour évaluer dans quelle mesure les systèmes de mesure de la performance couvrent les différents axes de la performance, il a été demandé aux répondants d'indiquer sur une échelle de Likert allant de 1. Très faible (1) à 5. Très élevé (5), le degré de présence des indicateurs relatifs aux quatre perspectives du balanced scorecard. Dans les quatre cas, des exemples d'indicateurs ont été communiqués dans le questionnaire pour accroître la qualité des réponses.

Enfin, le degré de décentralisation des systèmes de mesure de la performance est une caractéristique à prendre en compte. Elle indique le degré de diffusion de la stratégie dans l'entreprise, sachant qu'il est recommandé d'implanter des systèmes de mesure de la performance aux niveaux hiérarchiques les plus bas de l'entreprise pour que les opérationnels agissent en conformité avec la stratégie de l'entreprise (Chiapello et Delmond, 1994 ; Atkinson et al., 1997). Le degré de décentralisation des tableaux de bord est évalué en fonction des niveaux hiérarchiques (direction, niveaux fonctionnels, niveaux opérationnels) auxquels sont implantés les outils.

3. LES RESULTATS

Les résultats de l'Analyse Factorielle des Correspondances (AFC) réalisée à partir des données recueillies auprès des contrôleurs de gestion des 79 entreprises qui constituent l'échantillon de la recherche indiquent que les variables représentatives des caractéristiques des budgets et des systèmes de mesure de la performance s'opposent. Les rapports qui s'établissent entre les deux outils au sein du système de contrôle de gestion semblent donc être de nature concurrentielle.

3.1. Présentation des résultats de l'AFC

Quatre axes factoriels ont été retenus pour résumer l'information de départ provenant des 12 variables caractéristiques des budgets et des systèmes de mesure de la performance (tableau 2). Les quatre axes factoriels détiennent des valeurs propres de 2,9 ; 2 ; 1,4 et 1,2 et représentent respectivement 24,23 %, 16,64 %, 11,29 % et 9,88 % de la variance du nuage de points initial (soit 62,04 % au total).

Tableau 2- La matrice des composantes de l'AFC

Variables*	r**(Axe 1)	(Axe 2)	(Axe 3)	(Axe 4)
PARTB	,506	-4,570E-02	-,567	,173
DETB	,447	-,318	-,437	,370
DIFB	,570	-,180	,337	-,249
REACB	2,651E-02	,151	,152	,814
EVALB	,793	-,398	5,815E-02	1,483E-02
RECB	,756	-,399	,128	-1,161E-02
FREQSMP	,188	,390	-,312	-,302
FIN	,257	-,273	,514	,161
CLIENT	,306	,565	,426	-3,887E-02
PROCESS	,365	,678	-9,727E-02	-2,362E-02
INNOV	,252	,714	,106	,323
DSMP	,672	,221	-,138	-,466

*La codification retenue pour les variables est la suivante: **PARTB**: participation à l'élaboration des budgets ; **DETB**: niveau de détail du budget ; **DIFB** : niveau de difficulté des objectifs budgétaires ; **REACB** : fréquence de réactualisation des prévisions budgétaires ; **EVALB** : évaluation des performances budgétaires ; **RECB** : rémunération des performances budgétaires ; **FREQSMP** : fréquence d'édition des systèmes de mesure de la performance ; **FIN** : degré de présence des indicateurs financiers ; **CLIENT** : degré de présence des indicateurs relatifs aux clients ; **PROCESS** : degré de présence des indicateurs relatifs aux processus internes ; **INNOV** : degré de présence des indicateurs relatifs à l'innovation et l'apprentissage ; **DSMP** : degré de décentralisation des systèmes de mesure de la performance.

** r correspond au coefficient de corrélation linéaire calculé entre les axes principaux et les variables choisies pour caractériser les budgets et les systèmes de mesure de la performance.

Les corrélations entre les variables et le premier axe factoriel indiquent que tous les attributs caractéristiques des budgets (PARTB, DETB, DIFB, EVALB, RECB), à l'exception de la

fréquence de réactualisation des prévisions budgétaires (REACB), sont liés entre eux. La variable représentative du degré de décentralisation des systèmes de mesure de la performance (DSMP) participe également de façon significative à la formation du premier axe factoriel.

Le second axe factoriel marque une opposition entre les variables représentatives du contenu des systèmes de mesure de la performance (CLIENT, PROCESS, INNOV), de leur fréquence de parution (FREQSMP) et deux attributs des budgets : l'évaluation des performances budgétaires (EVALB) et la rémunération des performances budgétaires (RECB).

Le troisième axe factoriel oppose quant à lui le degré de participation à l'élaboration des budgets (PARTB) et le degré de détail des budgets (DETB) au niveau de présence dans les systèmes de mesure de la performance des indicateurs financiers (FIN) et des indicateurs relatifs aux clients (CLIENT).

Enfin, La fréquence de réactualisation des prévisions budgétaires (REACB) et le degré de décentralisation des systèmes de mesure de la performance (DSMP) participent à la formation du quatrième axe factoriel, mais, les valeurs des deux variables sont de sens opposés.

3.1. L'analyse des résultats

Globalement, les résultats de l'AFC montrent que les attributs et usages des systèmes de mesure de la performance et ceux des budgets entretiennent des relations de sens opposé pour la majorité d'entre eux.

La formation du premier axe factoriel ne fournit pas d'information pour la recherche. Elle permet simplement de constater qu'il existe une relation significative entre la très grande majorité des attributs budgétaires. A un niveau de détail des budgets élevé (DETB) correspond une participation élevée des responsables à l'élaboration des budgets (PARTB), un niveau élevé de difficulté des objectifs budgétaires (DIFB), une forte prise en compte des résultats budgétaires pour l'évaluation des performances (EVALB) et enfin le fait que les résultats budgétaires soient très souvent associés à des récompenses financières (RECB).

Les relations mises en évidence par le second axe délivrent en revanche des premières indications quant à la façon dont les budgets et les systèmes de mesure de la performance interagissent au sein des systèmes de contrôle de gestion. Les entreprises qui disposent, de façon significative grâce à leur système de mesure de la performance, d'indicateurs pour évaluer la performance relative aux clients (CLIENT), aux processus internes (PROCESS), à l'innovation et l'apprentissage (INNOV) et qui produisent ces indicateurs fréquemment (FREQSMP) sont celles qui accordent le moins d'importance aux résultats budgétaires pour évaluer la performance (EVALB) et qui ne récompensent pas (ou très peu), sous la forme de rémunérations variables, le fait que les responsables atteignent leurs objectifs budgétaires. Les entreprises qui recourent à des indicateurs non financiers pour évaluer la performance dans sa globalité ont tendance, semble-t-il, à accorder une place moins importante à l'utilisation des données budgétaires pour l'évaluation de la performance. Ce premier résultat indique donc que des « forces opposées » lient les caractéristiques des budgets et des systèmes de mesure de la performance, et qu'il existe bien, sur les points qui viennent d'être exposés, une concurrence entre les deux outils. Les systèmes de mesure de la performance, lorsqu'ils sont développés en terme de contenu, constituent une alternative aux données budgétaires au plan de l'évaluation des performances. Leur implantation a pour conséquence de faire évoluer les pratiques budgétaires vers un style « nonaccounting » tel que le définit Hopwood (1972).

Ce premier enseignement est renforcé par les indications fournies par le troisième axe factoriel. La participation au processus budgétaire (PARTB) et le degré de détail des budgets (DETB) sont moins élevés lorsque les entreprises disposent de façon significative d'indicateurs financiers (FIN) et d'indicateurs relatifs aux clients (CL) dans leurs systèmes de mesure de la performance. Cette relation marque, là encore, une opposition entre les deux outils. Elle tend à indiquer que les systèmes de mesure de la performance peuvent se substituer aux budgets pour ce qui relève du pilotage de la performance financière et de celle attachée aux clients. Il semble donc qu'il existe deux alternatives pour piloter et évaluer la performance dans un contexte de délégation. Soit l'entreprise élabore, en sollicitant fortement la participation des responsables budgétaires, des budgets très détaillés qui laissent une très faible marge de manœuvre lors de la phase d'exécution. Dans ce cas là, ce sont plutôt les objectifs budgétaires qui orientent l'action des responsables, fixent le cadre du reporting financier et servent de référence pour l'évaluation et la motivation. Soit l'entreprise attribue ces rôles aux systèmes de mesure de la performance. C'est par leur intermédiaire que va s'opérer alors, la prise d'initiatives (Saïd et al., 2003), le développement des compétences (Hall, 2004) et l'apprentissage organisationnel et non pas par l'intermédiaire de la participation à la fixation des objectifs budgétaires. Cela suppose que les budgets soient très peu détaillés.

Les derniers résultats obtenus sur le quatrième axe factoriel renforcent d'ailleurs ce constat. Les entreprises procèdent moins fréquemment à la réactualisation de leurs objectifs budgétaires (REACB) lorsque les systèmes de mesure de la performance sont très décentralisés (DSMP). Cela s'explique par le fait que les responsables opérationnels pilotent les variables clés de leur champ de responsabilité, non pas grâce aux données budgétaires, mais plutôt via les indicateurs présents dans les tableaux de bord ou les balanced scorecard. Dans ce cas la réactualisation des prévisions budgétaires devient moins nécessaire.

4. CONCLUSION

La recherche avait pour objectif d'analyser les rapports qu'entretiennent aujourd'hui les budgets et les systèmes de mesure de la performance au sein des systèmes de contrôle de gestion des entreprises, au regard des critiques actuelles dont fait l'objet la technique budgétaire et du développement croissant des outils de type tableaux de bord ou balanced scorecard. A partir d'une revue de la littérature, deux hypothèses avaient été envisagées au plan théorique pour étudier le rapport entre ces deux outils. La première consistait à considérer que les budgets et les systèmes de mesure de la performance pouvaient évoluer de façon complémentaire, conserver leurs attributs originels respectifs tout en étant utilisés simultanément. La seconde reposait sur l'idée que les deux outils pouvaient interagir et entretenir des rapports de concurrence. Les résultats de la recherche réalisée auprès de 79 grandes entreprises implantées en France montrent que les budgets et des systèmes de mesure de la performance entretiennent des rapports de sens opposés. Cela concerne certaines de leurs caractéristiques mais surtout la manière dont ils sont mis en œuvre. Du point de vue théorique de la conception des systèmes de contrôle de gestion la recherche tend donc à valider l'existence de relations concurrentes entre les deux outils. Au plan managérial, elle suggère qu'il est nécessaire de faire évoluer les pratiques budgétaires pour réussir l'implantation de systèmes de mesure de la performance, le rôle du contrôleur de gestion

consistant alors à identifier les bonnes « proportions du mélange » (Burlaud, 2000) composant le système de contrôle de gestion de l'entreprise.

Bibliographie

- Abernethy M.A. and W.F. Chua (1996) "A Field Study of Control System Redesign : The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice", *Contemporary Accounting Research*, vol. 13, N° 2, Fall, pp. 569-606.
- Atkinson A .A., Waterhouse J.H. et Wells R.B. (1997) "A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement", *Sloan Management Review*, printemps.
- Banker R.D., Potter G. et D. Srinivisan (2000) "An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures", *The Accounting Review*, vol. 75, n° 1, pp. 65-92.
- Berland N. (2001) "Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation", *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 111-120.
- Bescos P.L. et Cauvin E. (2004) "L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique", *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.
- Bescos P.L., Cauvin E., Langevin P. et C. Mendoza (2004) "Critiques du budget : une approche contingente" , *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Volume 1, juin, pp. 165-185.
- Bessire, D. et le CRI (2000) "Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risqué de se perdre", *Actes du congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Angers.
- Bouquin, H. (1997), *Le contrôle de gestion*, PUF.
- Bourguignon A., Malleret V. and H. Norreklit (2002) "L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion: l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard ," *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai, ,pp. 7-37.
- Bunce P., Fraser R. et Woodcock L. (1995) "Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems", *Management Accounting Research*, n° 6, pp. 253-265.
- Burlaud A. (2000) "Contrôle et gestion", in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp.521-532.
- Chiapello et M.H. Delmond (1994) "Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement", *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 49-58.
- Chiapello E. (1996) "Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 2, Volume 2, septembre, pp. 51-74.
- Choffel D. et Meyssonier F. (2005) "Dix ans de débats autour du balanced scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Volume 2, pp. 61 à 81.
- Daft R.L. et N.B. Macintosh (1984) "The nature and use of formal control systems for management control and strategy implementation", *Journal of Management*, vol. 10, n° 1, pp. 43-66.

- De Guerny J., Guiriec J.C. et J.Lavergne (1990) Principes et mise en place du tableau de bord de gestion, Delmas.
- DFCG (1994), Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget? DFCG-KPMG, IFOP.
- De Montgolfier C. (1993) "Pour une approche élargie du système d'information pour le contrôle de gestion : étude des interactions entre le système de données comptables et le systèmes de données extra-comptable", Actes du XIVème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, pp.387-403.
- DFCG (1994), Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget? DFCG-KPMG, IFOP.
- Ekholm B.G., Wallin J. (2000) "Is the Annual Budget Really Dead?", The European Accounting Review, 9, 4, pp.519-539.
- Emmanuel C., Otley D. et K. Merchant (1985) Accounting for management control, Chapman Hall.
- Epstein M. et Manzoni J.F. (1997) "The balanced scorecard and Tableau de bord: translating strategy into action", Management Accounting, août, pp. 28-36.
- Ezzamel M. (1990) "The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics," Management Accounting Research, 1, pp. 181-197.
- Flamholtz E.G. (1979) "Organizational control systems as a managerial tool", California Management Review, vol. 22, n° 2, pp. 50-59.
- Flamholtz E.G. (1983) "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives", Accounting, Organization and Society ,vol. 8, N° 213, pp. 153-159.
- Germain C. (2005) "Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises", Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 8, n° 3, p.125-143.
- Gervais M. et Thénet G. (1998) "Planification, gestion budgétaire et turbulence", Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 1, n° 3, pp. 57-84.
- Gignon-Marconnet I. (2003) "Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 9, Volume 1, pp. 53-78.
- Gosselin M. et T. Dubé (2002) "Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion", Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Gray J. and Y. Pesqueux (1993) "Evolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord : comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises," Revue Française de Comptabilité, n°243, Février.
- Ginzberg M.J. (1980) "An organizational contingency's view of accounting and information systems", Accounting, Organization and Society, 5, pp. 369-382.
- Guizani C. et Brunhes-Faure M. (2002) "De la construction budgétaire au pilotage de la performance", Revue Echanges, n° 191, août-septembre, pp.48-51.
- Guibert N. et Y. Dupuy (1997) "La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 3, Volume 1, pp. 39-52.
- Guibert N. et Y. Dupuy (1995) "La confiance, variable clé d'un contrôle renouvelé", Actes du congrès de l'Association Francophone de comptabilité, pp.356-370.
- Hall M. (2004) "An empirical investigation of the relationship between strategic performance measurement systems, role clarity, psychological empowerment and work outcomes", working paper, The University of Melbourne.
- Hofstede G.H. (1967) The game of budget control, Koumklijke Van Gromm & Comp.N.V.
- Hopwood, A. G. (1972) "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", Journal of Accounting Research, Supplement: Empirical Studies in Accounting, pp. 156-182.
- Hope J. et Fraser R. (1999) "Beyond Budgeting...Building a New Management Model for the Information Age", Management Accounting, pp.1-8.
- Hope J. et Fraser R. (2000) "Beyond Budgeting", Strategic Finance, pp.30-35.

- Hoque, Z. (2005) "Linking Environmental Uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note," working paper, School of Accounting and Finance, Deakin University, Geelong, Victoria 3217, Australia.
- Hoque, Z. et W. James (2000) "Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance", *Journal of Management Accounting Research*, Volume 12, pp. 1-17.
- Ittner, C.D., D.F. Larcker and T. Randall (2003) "Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms," *Accounting, Organizations and Society* 28(7/8), pp. 715-741.
- Jensen M.C. (2001) "Corporate Budgeting is Broken: Let's Fix it", *Harvard Business Review*, novembre, pp.95-101.
- Jordan H. (1998) "Synthèse des résultats de l'enquête HEC / DFCG 1998 : planification et contrôle de gestion dans les entreprises : les outils et les hommes ont-ils progressé ? ", *Echanges*, n°146.
- Ittner, C.D., D.F. Larcker and T. Randall (2003) "Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms," *Accounting, Organizations and Society* 28(7/8), pp. 715-741.
- Kaplan R.S. et D.P. Norton (1996) *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. et D.P. Norton (2000) "Having trouble with your strategy? Then map it", *Harvard Business Review*, September-october, pp. 167-176.
- Kenis I. (1979) "Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performances", *The Accounting Review*, October, pp. 707-721.
- Lebas, M. (1994) "Managerial accounting in France, overview of past tradition and current practice", *The European Accounting Review*, pp. 471-487.
- Malina, M.A., and F.H. Selto (2001) "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard," *Journal of Management Accounting Research*, 13, pp.47-90.
- Malo J.L. (2000) "Tableaux de bord" in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp. 1133-1144.
- Mendoza C., Delmond H., Giraud F., Löning H. (1999) *Tableaux de bord pour managers*, Groupe Revue Fiduciaire.
- Mendoza, C. et R. Zrihen (1999a) "Du balanced scorecard au tableau de pilotage", *L'Expansion Management Review* décembre, pp.102-110.
- Mendoza, C. et R. Zrihen (1999b) "Le tableau de bord, en VO ou en version américaine ?", *Revue française de comptabilité*, n° 309, pp. 60-66.
- Merchant, K. (1981) "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance," *The Accounting Review* 56(4) pp. 813-829.
- Merchant K. et J.F. Manzoni (1989) "The achievability of budget targets in profit centers: a field study", *The Accounting Review*, vol. LXIV, N° 3, pp. 539-558.
- Meric J. (2003) "L'émergence d'un discours de l'innovation managériale – le cas du Balanced Scorecard", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, mai, pp. 129-145.
- Mintzberg H. (1994) *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod.
- Norrekli H. (2000) "The balance on the balanced scorecard. A critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, vol. 11, n°1, pp.65-88.
- Oriot F. et E. Misiaszek (2001) "Mesurer une performance multidimensionnelle : le choix du Balanced scorecard chez Matra Marconi Space", *Echanges*, n°179, juillet.
- Otley, D. T. (1980) "The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, pp. 413-428.
- Poincelot E. et G. Wegmann (2005) "Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Volume 2, pp. 109 à 125.
- Ponsard J.P. et O. Saulpic (2000) "Une reformulation de l'approche dite du balanced scorecard", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 6, volume 1, pp. 7-25.

- Parker L.D. (1979) "Participation in Budget Planning : The Prospects Surveyed", *Accounting and Business Research*, Volume 9, N° 34, pp. 123-137.
- Said, A.A., H.R. HassabElnaby, and B. Wier (2003) "An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures," *Journal of Management Accounting Research*, 15, pp. 193-223.
- Shank J.K. and V. Govindarajan (1993) *Strategic Cost Management, the New Tool for Competitive Advantage*, New York, The Free Press.
- Shields J.F. et M.D. Shields (1998) "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, 23, pp. 49-76.
- Sponem S. (2002), "L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente", actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.
- Schmidt J.A. (1992) "Is it Time to Replace Traditional Budgeting ?", *Journal of Accountancy*, octobre, pp. 103-107.